

**Sentencia 24737 de 19-11-2020 – COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES.**

La Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó su impedimento para conocer del proceso por estimarse incurso en la causal contemplada en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso.

---

**IMPEDIMENTO DE CONSEJERA DE ESTADO POR HABER CONOCIDO DEL PROCESO EN INSTANCIA ANTERIOR – Se declara fundado / CUÓRUM – Integración con conjuez**

La Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó su impedimento para conocer del proceso por estimarse incurso en la causal contemplada en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso. Habiéndose desintegrado el cuórum decisorio y con el fin de integrarlo para resolver sobre tal manifestación, se ordenó el sorteo de conjuez, diligencia en la que fue designado el doctor Efraín Gómez Cardona, quien aceptó la designación y tomó posesión del cargo. Sobre la manifestación de impedimento, revisado el expediente, la Sala encuentra configurada la causal invocada, toda vez que la Magistrada Carvajal Basto conoció del proceso en la primera instancia, en calidad de ponente, desde la citación a la audiencia inicial hasta la celebración de la misma. En consecuencia, se declara fundado el impedimento, por lo que la separa del conocimiento del asunto y continúa el proceso con el conjuez ya designado.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) – ARTÍCULO 141 NUMERAL 2

**COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES – Objeto. Alcance del inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario / PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD FISCAL Y DE EQUIDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA EN COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES – Alcance. Reiteración de sentencia de unificación jurisprudencial / COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES – naturaleza jurídica y finalidad. Constituye una minoración estructural que busca hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en períodos anteriores en atención a su real capacidad de pago / PROCEDENCIA DE LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS**

**FISCALES DE SOCIEDADES EN PROCESOS DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN – Requisito de identidad de la actividad económica de las sociedades intervinientes antes de la fusión / COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES EN PROCESOS DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN – Alcance de la expresión sociedades fusionadas del inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario. Reiteración de regla de unificación jurisprudencial. Para todos los efectos, dentro de los límites porcentuales y temporales establecidos por el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, se entenderá que las sociedades «fusionadas» a que alude la norma son aquellas que participan o intervienen en el proceso de fusión, y que incluyen a las sociedades absorbentes y a las absorbidas / COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE LA SOCIEDAD ABSORBENTE EN PROCESOS DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN – Procedencia y límites**

El artículo 147 del E.T. regula el derecho de las sociedades a compensar las pérdidas fiscales. En el primer inciso [mod. art. 5, L 1111 de 2006] consagra el derecho de todas las sociedades, en general, a compensar, sin limitación, las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas que obtengan en los períodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Además, dispone que las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios. Al respecto, la Corte Constitucional precisó que la compensación de pérdidas fiscales constituye una minoración estructural que busca “hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en períodos anteriores (...) en atención a su real capacidad de pago”. Y que el inciso segundo del artículo 147 E.T. [mod. art. 24, L. 788 de 2002] establece los parámetros que rigen, de manera particular, la compensación de pérdidas fiscales de sociedades fusionadas, “hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante”. Lo anterior, como lo advirtió la Sala, con el fin con el fin de que los procesos de fusión “sean neutrales con los procesos de reorganización empresarial, de modo que se evite su utilización para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica”, o a fines estrictamente comerciales o de negocios. Además, el inciso quinto del artículo 147 del E.T exige que, en todo caso, debe probarse que la actividad económica de las sociedades intervinientes en el proceso de fusión era la misma antes de la respectiva fusión. En sentencia CE – SUJ-4-003 de 29 de octubre de 2020, la Sala decidió UNIFICAR la jurisprudencia en relación con la compensación de pérdidas fiscales en procesos de fusión por absorción y fijó la siguiente regla: “Para todos los

efectos, dentro de los límites porcentuales y temporales establecidos por el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, se entenderá que las sociedades «fusionadas» a que alude la norma son aquellas que participan o intervienen en el proceso de fusión, y que incluyen a las sociedades absorbentes y a las absorbidas”.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 147 INCISO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 147 INCISO 2 / LEY 788 DE 2012 – ARTÍCULO 24 / LEY 1607 de 2012 – ARTÍCULO 98

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre la naturaleza jurídica y la finalidad de la compensación de pérdidas fiscales de las sociedades se cita la sentencia C-540 de 2005 de la Corte Constitucional, M.P. Humberto Sierra Porto.

**COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES EN PROCESOS DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN – Normativa aplicable. Se regulan por el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario y no por el inciso primero de la misma norma. No pueden compensar sus pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en los términos del inciso primero del citado artículo 147, por los efectos jurídicos que la fusión genera en su estructura societaria, entre los que se encuentra un incremento patrimonial que afecta la neutralidad entre pérdidas y rentas líquidas. Reiteración de unificación jurisprudencial / COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE LA SOCIEDAD ABSORBENTE EN PROCESOS DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN – Procedencia y límites. Reiteración de unificación jurisprudencial / COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDAD ABSORBENTE EN PROCESO DE FUSIÓN POR ABSORCIÓN EN PORCENTAJE SUPERIOR AL PATRIMONIO QUE APORTÓ A LA FUSIÓN – Improcedencia. En el caso concreto, las pérdidas fiscales que la sociedad absorbente podía compensar con las rentas líquidas ordinarias obtenidas con posterioridad a la fusión no podían sobrepasar el límite del porcentaje de participación que aportó a dicho proceso**

De los hechos descritos, la Sala encuentra que en la declaración de renta del año gravable 2010, la demandante, quien participó en el proceso de fusión por absorción como absorbente, compensó con la renta líquida ordinaria del ejercicio, las pérdidas fiscales que ella misma sufrió en años

anteriores a la fusión. Se advierte que no puede aplicarse el inciso primero del artículo 147 del E.T. que regula la compensación de pérdidas de todas las sociedades en general, como lo pretende la demandante, pues debe tenerse en cuenta que, en virtud del proceso de fusión por absorción, la demandante integró a su patrimonio, el patrimonio de la absorbida, por lo que, como ya se indicó, la norma aplicable es la especial, contenida en el inciso segundo del mismo artículo, que regula la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión. Así, según la regla especial del inciso segundo del artículo 147 del E.T, la sociedad absorbente solo puede compensar, con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, "las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante". Al respecto, en la sentencia de unificación CE – SUJ-4-003 de 29 de octubre de 2020, la Sala precisó lo siguiente: (...) [C]onforme a la regla de unificación ya indicada, las pérdidas fiscales que la actora podía compensar como sociedad absorbente, con las rentas líquidas ordinarias obtenidas con posterioridad a la fusión "no podrían sobrepasar el límite equivalente al 4.39% del patrimonio integrado en la fusión", porcentaje de participación que, como fusionada absorbente, aportó a la fusión. Por lo anterior, le asiste razón a la demandada en cuanto a que es procedente el desconocimiento de los \$6.961.811.000 del valor de la compensación por pérdidas fiscales declarado, como lo determinó en los actos demandados.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 147

**SANCIÓN POR INEXACTITUD – Procedencia. Procedencia. Compensación de pérdidas fiscales en un límite mayor al procedente de la que se derivó un mayor saldo a favor / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Inexistencia de diferencia de criterio sobre el derecho aplicable. No había diferencia de criterio sobre la norma que regulaba el caso, por lo que la aplicación del inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario por parte de la demandante, configura un desconocimiento del derecho aplicable / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia. Reducción de la sanción por inexactitud**

La Sala encuentra que, en la declaración de renta del año gravable 2010, la actora incluyó compensaciones que desconocen lo previsto en el inciso segundo del artículo 147 del E.T. de las que derivó un mayor saldo a

favor, hecho sancionable previsto en el artículo 647 del E.T., por lo que es procedente mantener la sanción por inexactitud impuesta. Además, no existe diferencia de criterio sobre cuál es la norma aplicable en este caso, si el inciso primero o el inciso segundo del artículo 147 del E.T. La aplicación del inciso primero de la norma en mención por parte de la demandante, obedece a la particular interpretación que hizo de los dos incisos en mención, por lo que se presenta un desconocimiento del derecho de su parte. Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016, la sanción debe reducirse, pues se determinó oficialmente con fundamento en el artículo 647 del E. T., conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente. En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado. Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en esta providencia y el determinado privadamente.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 147 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

**CONDENA EN COSTAS - Reglas / CONDENA EN COSTAS - Conformación / CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Falta de prueba de su causación**

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual "solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación", requisito que no se cumple en este asunto.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., diecinueve (19) de noviembre de dos mil veinte (2020)**

**Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00098-01 (24737)**

**Actor: HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA (ANTES ELECTRONIC DATA SYSTEMS COLOMBIA LIMITADA)**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que en la parte resolutive ordenó, lo siguiente:

**“PRIMERO. DECLÁRASE LA NULIDAD** de la liquidación oficial de revisión 312412012000052 del 22 de agosto de 2012 y de la Resolución 900.084 del 24 de septiembre de 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes

Contribuyentes y la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, respectivamente, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010.

**SEGUNDO. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRASE la firmeza de la declaración de corrección de la declaración de renta del año gravable 2010 presentada mediante el formulario 1101603244462 el 24 de octubre del 2012.**

**TERCERO.** No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

### **ANTECEDENTES**

Por escritura pública de 26 de octubre de 2009, inscrita en el registro mercantil el 29 de octubre siguiente, se celebró la fusión por absorción entre Electronic Data Systems Colombia

Limitada [la absorbente] y Hewlett Packard Colombia Ltda [la absorbida o fusionada], que se disolvió sin liquidarse. La absorbente cambió su nombre y adoptó la razón social de la absorbida.

El 19 de abril de 2011, la actora [sociedad absorbente] presentó, vía electrónica, la declaración inicial del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, en la que liquidó un saldo a favor de \$35.473.769.000.

El 19 de mayo de 2011, radicó la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor determinado en la anterior declaración. El 29 de julio de 2011, la DIAN profirió el auto de suspensión de términos N° 112-1295, por el que ordenó suspender, por 90 días, el trámite de la solicitud formulada.

Previa investigación, la DIAN profirió el Requerimiento Especial 312382011000094 del 5 de diciembre de 2011, en el que propuso **desconocer**: pasivos con vinculado económico [\$120.898.811.665], provisiones contables que afectan el costo de ventas [\$3.909.303.000] y compensación de pérdidas operacionales originadas en el proceso de fusión entre Hewlett Packard Colombia Ltda y Electronic

Data Systems Colombia Ltda [\$6.961.811.000] e imponer sanción por inexactitud [\$5.739.948.000].

Previa respuesta de la actora, la administración profirió la **Liquidación Oficial de revisión 312412012000052 del 22 de agosto de 2012**, en la que **aceptó** los pasivos declarados y modificó la declaración privada, en el sentido de **desconocer** del "costo de ventas" la suma de \$3.909.303.000 y de las "compensaciones" la suma de \$6.961.811.000 e imponer sanción por inexactitud [\$5.739.948.000].

El 24 de octubre de 2012, la actora presentó declaración de corrección provocada al aceptar el desconocimiento del costo de ventas, liquidó la sanción por inexactitud reducida y determinó el **total saldo a favor** en la suma de \$33.151.643.000, valor que incluye la sanción.

Contra la liquidación oficial de revisión, el 26 de octubre de 2012, la actora interpuso el recurso de reconsideración, que fue decidido mediante **Resolución N° 900.084 del 24 de septiembre de 2013** en la que tuvo en cuenta la declaración de corrección presentada por la contribuyente (que aceptó el desconocimiento de las provisiones contables que afectan el costo de ventas), mantuvo el desconocimiento de las "compensaciones", aceptó la reducción de la sanción por inexactitud [\$1.032.056.000] liquidada en la declaración de corrección e impuso sanción por inexactitud (respecto al desconocimiento de las "compensaciones"), que calculó de la siguiente forma:

Saldo a favor declarado en la corrección (sin sanción)	34.183.699.000
Saldo a favor determinado sin sanción	31.886.301.000
Diferencia saldo a favor	<b>2.297.398.000</b>
Por porcentaje de sanción inexactitud	160%
Sanción por inexactitud determinada	3.675.836.800



Más sanciones declaradas aceptadas como reducida en la corrección	1.032.056.000
Total renglón sanciones	4.707.892.800
<b>Total renglón sanciones ajustado a múltiplo de mil</b>	<b>4.707.893.000</b>

Determinó oficialmente el saldo a favor de la demandante, por concepto del impuesto de renta del año gravable 2010, en la suma de \$27.178.408.000.

## **DEMANDA**

HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

### **"Primera**

Que se declaren nulos los siguientes actos administrativos:

(i) La liquidación oficial de revisión N° 312412012000052 del 22 de agosto de 2012 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2010 del contribuyente Hewlett Packard Colombia Ltda.

(ii) La Resolución N° 900.084 del 24 de septiembre de 2013 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

### **Segunda**

Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la declaración que el denunciado rentístico del impuesto sobre la renta y complementarios, presentado por Hewlett Packard Colombia Ltda. correspondiente al período gravable 2010, ha quedado en firme en todos sus aspectos.

### **Tercera**

De manera subsidiaria, y solo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicito se revoque la sanción por inexactitud dado que no existe adición u omisión del impuesto que dé lugar a la imposición de la misma. En todo caso, si fuera procedente la sanción, debería levantarse por presentarse una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 147 y 647 del Estatuto Tributario.
- Artículos 172 y 178 del Código de Comercio.

El concepto de la violación se sintetiza así:

#### **1. Es procedente la compensación de pérdidas fiscales declarada**

Los actos demandados incurren en falsa motivación al limitar la compensación de pérdidas fiscales al porcentaje de participación de las sociedades en el patrimonio de la sociedad resultante de la fusión.

Entre Electronic Data Systems Colombia Ltda y Hewlett Packard Colombia Ltda se perfeccionó una "fusión por absorción", en virtud de la que la primera absorbió el patrimonio de la segunda, que se extinguió. La absorbente "conservó los derechos y obligaciones radicados en su propia cabeza". Posteriormente, la absorbente cambió su razón social por la de "Hewlett Packard Colombia Ltda".<sup>3</sup>

En los casos de fusión por absorción, la compensación de pérdidas fiscales debe ceñirse a las reglas de los dos incisos del artículo 147 del E.T., según la compañía de la que provengan las pérdidas. Si provienen de las compañías absorbidas, se aplica el segundo inciso del artículo 147 del E.T. y, con ello, se limita al porcentaje de participación en el patrimonio consolidado de la absorbente. Si las pérdidas fiscales provienen de la compañía que no se extinguió, se aplica el primer inciso del artículo 147 del E.T.

El derecho a compensar las pérdidas fiscales originadas y declaradas por Electronic Data Systems Colombia Ltda en períodos gravables anteriores no se afecta por el proceso de fusión por absorción, pues conforme a la regla del inciso primero del artículo 147 del E.T. "cualquier sociedad que tenga pérdidas fiscales propias podrá compensarlas contra su renta líquida ordinaria sin que exista una limitación porcentual o temporal a efectos de realizar la compensación".

No le asiste razón a la DIAN al aplicar el inciso segundo del artículo 147 del E.T., pues no se trata de pérdidas fiscales provenientes u originadas en la sociedad absorbida sino de pérdidas fiscales propias u originadas por la sociedad absorbente.

El proceso de fusión entre estas dos compañías "respondió a una estrategia global de integración vertical diseñada por las matrices de ambas compañías con base en la situación general de las empresas alrededor del mundo". La existencia de pérdidas fiscales de Electronic Data Systems Colombia Ltda "no fue un motivo relevante para la fusión de las empresas en Colombia y el resto del mundo".

El objeto social de las dos compañías fusionadas "era prácticamente idéntico", según certificados de existencia y representación legal de la cámara de comercio, expedidos el 22 de febrero de 2009. Las actividades económicas que desarrollaban eran "similares". Para el 2008, ambas compañías tenían registrado en el RUT "la actividad económica 5163".

## **2. Es improcedente la sanción por inexactitud impuesta**

No es aplicable la sanción por inexactitud porque no se configuró ninguna de las conductas sancionables. Además, los datos y cifras incluidas en la declaración son completos y verdaderos. La compensación de pérdidas

fiscales se ajusta al ordenamiento legal y se dio a las operaciones el manejo contable y fiscal que corresponde de acuerdo con las características propias de la fusión por absorción.

Dado que la demandante actuó de manera diligente y cuidadosa, debe aplicarse el principio de gradualidad previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y abstenerse de imponer sanción por inexactitud.

La sanción por inexactitud es improcedente por existir diferencia de criterios sobre la interpretación de las normas aplicables.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

**1.** La compensación de pérdidas debe limitarse al porcentaje patrimonial con el que la demandante participó en el proceso de fusión.

El artículo 147 del E.T., en el inciso primero, establece la regla general de compensación de pérdidas fiscales de sociedades con las rentas líquidas ordinarias obtenidas en los períodos gravables siguientes, sin que se establezca límite temporal ni porcentual alguno.

En el inciso segundo de la misma norma se establece una regla especial para la compensación de pérdidas fiscales de sociedades que, con posterioridad a ser sufridas, se sometieron a un procesos de fusión, regla según la cual *"la sociedad absorbente (fusión por absorción) o resultante de un proceso de fusión (fusión pura o por constitución de nueva sociedad), puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de las sociedades fusionadas (nueva sociedad, absorbente y absorbida) dentro del patrimonio de la sociedad absorbente (fusión por absorción) o resultante (fusión pura)"*, pues, contra la afirmación de la demandante, la sociedad absorbente sí hace parte de las sociedades fusionadas.

La fusión se caracteriza porque es imperativa la participación de por lo menos dos sociedades. En la fusión pura se disuelven o extinguen todas las sociedades participantes y se constituye una nueva sociedad. En la

fusión por absorción se disuelven todas las sociedades menos la absorbente, que recibe el patrimonio y los socios de la (s) disuelta (s) o absorbida (s). La fusión implica una reforma estatutaria tanto de las sociedades disueltas como de la nueva o de la absorbente, en tanto que modifica de forma esencial la composición patrimonial de las sociedades participantes, comoquiera que la nueva sociedad o la absorbente adquiere los bienes, derechos y obligaciones de la (s) sociedad (es) disuelta (s).

La actora participó en un proceso de fusión por absorción. Este proceso implica una reforma estatutaria de las sociedades participantes, la (s) absorbida (s) y la absorbente [arts. 158, 162 y 172 del C. Cio.], no solo de la (s) absorbida (s) como erróneamente lo entendió la demandante, pues en el proceso todas las intervinientes se fusionan, ya que no se trata de compraventa, novación o subrogación.

Son dos las razones fundamentales para considerar que el inciso segundo del artículo 147 del E.T. es aplicable a cualquier sociedad que participe en un proceso de fusión, a saber:

(i) "Consideración en razón a la naturaleza jurídica del proceso de fusión y a la literalidad del inciso segundo del artículo 147 del E. T: Dentro de un proceso de fusión por absorción, la sociedad absorbente sí es una de las sociedades fusionadas, de tal manera que dicho inciso es aplicable a ella, en la medida en que claramente establece que 'la compensación de pérdidas fiscales será procedente hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas'.

(ii) Consideración en razón al propósito económico y axiológico de la figura de la compensación de pérdidas fiscales: En la medida en que la compensación de pérdidas fiscales es una disposición contentiva de una 'minoración estructural' que busca asegurar los principios de equidad y justicia tributaria, su propósito es que dicha figura se aplique exclusivamente a las utilidades generadas por quien generó la pérdida, lo cual generaría un efecto neutro, de tal manera que sería contrario al ciclo económico y al propósito de la norma que cualquiera de las sociedades fusionadas (incluida la absorbente) pudiera compensar un valor superior al porcentaje del patrimonio que aportó en la fusión y con base en el cual coadyuvó a generar dicha utilidad".

El 26 de octubre de 2009, Electronic Data Systems Colombia Ltda [hoy Hewlett Packard Colombia Ltda.], al cambiar la razón social], absorbió a Hewlett Packard Colombia Ltda., en el proceso de fusión por absorción.

Antes de la fusión, "la composición del patrimonio de esa compañía era de \$4.288.575.000, después de la fusión, ascendió a \$97.745.091.000.

El porcentaje de participación patrimonial de las sociedades fusionadas en el patrimonio de la absorbente después de la reforma estatutaria, se discrimina así:

	<b>Valor</b>	<b>Porcentaje participación</b>
Patrimonio aportado por Electronic Data Systems Colombia Ltda a la fusión como absorbente	4.288.575.000	4.39%
Patrimonio aportado por Hewlett Packard Colombia Ltda a la fusión como absorbida	93.456.516.000	95.61%
Patrimonio de Electronic Data Systems Colombia S.A. [hoy Hewlett Packard Colombia S.A.] después de la fusión.	97.745.091.000	100%

De conformidad con el inciso segundo del artículo 147 del E.T., las pérdidas fiscales que la actora podía compensar como sociedad absorbente, con las rentas líquidas ordinarias obtenidas con posterioridad a la fusión "no podrían sobrepasar el límite equivalente al 4.39% del patrimonio integrado en la fusión", porcentaje de participación que, como fusionada absorbente, aportó a la reforma estatutaria, e indicó lo siguiente:

"En el denuncia rentístico del año gravable 2010, solicitó la compensación de pérdidas por valor de \$11.773.218.000, de los cuales la suma de \$4.491.750.523 corresponde a los excesos de renta presuntiva del año 2009, suma que no se encuentra en discusión; y \$7.281.467.550 corresponde a las pérdidas originadas en el año 2004 (\$1.140.609.114) y del año 2007 (\$6.140.858.436)".

Del valor declarado por compensación, la administración desconoció la suma de \$6.961.811.000 discriminado así:

<b>Concepto</b>	<b>D. privada</b>	<b>L.O.R.</b>
Pérdidas ajustadas compensadas	7.281.467.550	319.656.425
Exceso de renta presuntiva compensada en 100%	4.491.750.523	4.491.750.523
Pérdidas ajustadas compensadas	11.773.218.000	4.811.407.000
Valor rechazado		6.961.811.000
Valor aceptado		4.811.407.000

Así, el monto máximo a compensar para el 2010 era de \$319.656.000, equivalente al 4.39% del total de las pérdidas compensadas, por lo que la administración desconoció el exceso compensado, esto es, \$6.961.811.000.

Hasta el 2008, en el RUT figuró como la actividad económica de Electronic Data Systems Colombia S.A. la de "consultores de programas de informática, elaboración y suministro de programas de informática", código 7220 y de Hewlett Packard Colombia Ltda., la de "comercio al por mayor de maquinaria y equipo de oficina, código 5163, esto es, actividades diferentes, por lo que conforme al inciso 5 del artículo 147 del E.T. "no se cumple con una condición *sine qua non* para poder compensar pérdidas, y es que las actividades económicas de las sociedades intervinientes en estos procesos fueran las mismas que antes de la respectiva fusión, incumpliendo adicionalmente con otro de los requisitos para la procedencia de la compensación de pérdidas".

**2. Es procedente la sanción por inexactitud impositiva**, toda vez que la actora llevó en la declaración tributaria "una compensación excesiva de las pérdidas sufridas en años gravables anteriores al 2010, sin tener en

cuenta la limitación establecida en el artículo 147 del Estatuto Tributario". Además, no se está ante una diferencia de criterios, sino ante el desconocimiento de las normas aplicables, que son claras y de fácil aplicación.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración de corrección presentada el 24 de octubre de 2012. No condenó en costas, por no estar probadas.

Sobre la aplicación del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que modificó el inciso segundo del artículo 147 del E.T., que contempla la limitación para la compensación de pérdidas fiscales en procesos de fusión, citó apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 10 de mayo de 2012 que indicó que la norma vigente para el año 2010 "solo permite en los procesos de fusión la compensación de pérdidas provenientes de la sociedad fusionada o **absorbida**, limitada hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante" .

Cuando la norma alude a sociedades fusionadas no se refiere a todas las sociedades que participan en el proceso de fusión, sino a aquellas que se disuelven sin liquidarse para hacer parte de una sociedad absorbente o de una nueva.

En el caso, la norma aplicable es el inciso primero del artículo 147 del E.T., disposición que no prohíbe "que una sociedad fusionante compense sus pérdidas con utilidades obtenidas en virtud de un proceso de fusión (...)".

El inciso segundo del artículo 147 del E.T. no es aplicable, "en tanto eran pérdidas propias de la sociedad absorbente y por ello podía compensar las pérdidas generadas dentro de su actividad; aunado a que no trasladó pérdidas fruto del proceso de fusión, sino que usó las pérdidas que ya había generado y contabilizado, las cuales tenía derecho a compensar". Este inciso segundo "no contempla limitación para la compensación de pérdidas de sociedades absorbentes, sino únicamente para la compensación de pérdidas de sociedades fusionadas o absorbidas, esto



es, para las disueltas sin liquidarse para hacer parte de una sociedad absorbente o formar parte de una nueva”.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN apeló. Sostuvo que el Tribunal incurrió en varias contradicciones. Insistió en argumentos expuestos en la contestación de la demanda, en particular, que el inciso primero del artículo 147 del E. T. establece la regla general de la compensación de pérdidas y el inciso segundo del mismo artículo, la regla especial para la compensación de pérdidas fiscales de sociedades que se sometieron a un proceso de fusión, norma según la cual “la sociedad absorbente o resultante de la fusión puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de la sociedad fusionada dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o fusionada”, disposición que es la aplicable al caso.

El artículo 172 del Código de Comercio, establece que en el proceso de fusión la nueva sociedad o la absorbente adquiere los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas.

La compensación de pérdidas es una verdadera minoración estructural de la carga tributaria y no un beneficio tributario, como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-540 de 2005.

El patrimonio aportado por Electronic Data Systems Colombia Ltda a la fusión, como absorbente, fue de \$4.288.575.000, el que aportó Hewlett Packard Colombia Ltda, como absorbida, fue de \$93.456.516.000. Así, el patrimonio de Electronic Data Systems Colombia

S.A. [hoy Hewlett Packard Colombia S.A.] después de la fusión ascendió a \$97.745.091.000, por lo que el porcentaje de participación fue de 4.39% y 95.61%, respectivamente.

De conformidad con el inciso segundo del artículo 147 del E.T., las pérdidas fiscales que la actora podía compensar como sociedad absorbente, con las rentas líquidas ordinarias obtenidas con posterioridad a la fusión “no podrían sobrepasar el límite equivalente al 4.39% del

patrimonio integrado en la fusión”, porcentaje de participación que, como fusionada absorbente, aportó a la reforma estatutaria

Así, del total de las pérdidas ajustadas [\$7.281.467.550], el monto máximo a compensar para el 2010 es de \$319.656.000, equivalente al 4.39%, valor que aceptó la administración, más el exceso de renta presuntiva compensada en 100% [\$4.491.750.523], por lo que es procedente desconocer \$6.961.811.000.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, toda vez que la actora incurrió en un hecho sancionable al llevar en su declaración de renta una compensación excesiva, pues no tuvo en cuenta la limitación prevista en el artículo 147 del E.T. Así, se está ante el desconocimiento de las normas aplicables y no existe diferencia de criterios.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró que, como lo decidió el Tribunal, la norma aplicable es el inciso primero del artículo 147 del E.T. y no el inciso segundo del mismo artículo en que se fundamentan los actos demandados.

La **DIAN**, al alegar de conclusión, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y el recurso de apelación.

**El Ministerio Público** pidió que se revoquen los numerales 1 y 2 de la sentencia apelada, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos demandados solo para reducir la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad, y negar las demás pretensiones.

Con fundamento en la sentencia de 10 de mayo de 2012, en que esta Sección estableció las reglas para la procedencia de la compensación de pérdidas en la fusión, señaló que acorde con el artículo 147 inciso 2º del E.T., la demandante [antes Electronic Data Systems Colombia Ltda], sociedad absorbente, solo podía compensar con la renta del año 2010 la suma equivalente al 4.39%, que era el porcentaje de participación de esa sociedad en el patrimonio de la absorbente, por lo que le asiste razón a la DIAN.

Además, debe mantenerse la sanción por inexactitud, por cuanto el artículo 147 del E.T., inciso 2º, no se presta a una interpretación que conlleve diferencias de criterio entre la contribuyente y la DIAN. No obstante, debe reducirse al 100%, en aplicación del principio de favorabilidad previsto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Cuestión previa**

La Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó su impedimento para conocer del proceso por estimarse incurso en la causal contemplada en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso. Habiéndose desintegrado el cuórum decisorio y con el fin de integrarlo para resolver sobre tal manifestación, se ordenó el sorteo de conjuez, diligencia en la que fue designado el doctor Efraín Gómez Cardona, quien aceptó la designación y tomó posesión del cargo.

Sobre la manifestación de impedimento, revisado el expediente, la Sala encuentra configurada la causal invocada, toda vez que la Magistrada Carvajal Basto conoció del proceso en la primera instancia, en calidad de ponente, desde la citación a la audiencia inicial hasta la celebración de la misma. En consecuencia, se declara fundado el impedimento, por lo que la separa del conocimiento del asunto y continúa el proceso con el conjuez ya designado.

### **Asunto de fondo**

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina cuál es la norma aplicable para la compensación de pérdidas fiscales de la sociedad absorbente en un proceso de fusión y si la demandante, en su condición de sociedad absorbente, tiene derecho a compensar las pérdidas que sufrió antes de dicho proceso y que solicitó en la declaración de renta del año gravable 2010. Además, si es procedente o no la sanción por inexactitud.

La Sala revoca la sentencia apelada. En su lugar, anula parcialmente los actos demandados, de acuerdo con el siguiente análisis:

La demandante sostiene que la norma aplicable a la compensación de pérdidas es el inciso primero del artículo 147 del E. T., porque las pérdidas provienen de la sociedad absorbente y no de la absorbida.

Por su parte, la administración insiste en que es aplicable el inciso segundo del mismo artículo 147 del E.T, por tratarse de compensación de pérdidas fiscales de sociedades que, con posterioridad a ser sufridas, se sometieron a un proceso de fusión y que se limita al porcentaje de participación de la sociedad fusionada en el patrimonio de la absorbente o resultante del proceso de fusión.

El texto del artículo 147 del E.T. disponía, en lo pertinente, lo siguiente:

**Art. 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades.** Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.

**La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.**

[...]"

El artículo 147 del E.T. regula el derecho de las sociedades a compensar las pérdidas fiscales. En el primer inciso [mod. art. 5, L 1111 de 2006] consagra el derecho de todas las sociedades, en general, a compensar, sin limitación, las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas que obtengan en los períodos gravables siguientes, sin perjuicio de la

renta presuntiva del ejercicio. Además, dispone que las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.

Al respecto, la Corte Constitucional precisó que la compensación de pérdidas fiscales constituye una minoración estructural que busca *“hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en períodos anteriores (...) en atención a su real capacidad de pago”*.

Y que el inciso segundo del artículo 147 E.T. [mod. art. 24, L. 788 de 2002] establece los parámetros que rigen, de manera particular, la compensación de pérdidas fiscales de sociedades fusionadas, *“hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante”*.

Lo anterior, como lo advirtió la Sala, con el fin con el fin de que los procesos de fusión *“sean neutrales con los procesos de reorganización empresarial, de modo que se evite su utilización para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica”*, o a fines estrictamente comerciales o de negocios<.

Además, el inciso quinto del artículo 147 del E.T exige que, en todo caso, debe probarse que la actividad económica de las sociedades intervinientes en el proceso de fusión era la misma antes de la respectiva fusión.

En sentencia CE – SUJ-4-003 de 29 de octubre de 2020, la Sala decidió **UNIFICAR** la jurisprudencia en relación con la compensación de pérdidas fiscales en procesos de fusión por absorción y fijó la siguiente regla:

*“Para todos los efectos, dentro de los límites porcentuales y temporales establecidos por el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, se entenderá que las sociedades «fusionadas» a que alude la norma son aquellas que participan o intervienen en el proceso de fusión, y que incluyen a las sociedades absorbentes y a las absorbidas”*.

### **Caso concreto**

En el caso en estudio, están probados los siguientes hechos:

El 26 de octubre de 2009, mediante escritura pública 02613 de la Notaría 16 de Bogotá, inscrita en el registro mercantil el 29 de octubre del mismo año, se celebró la fusión por absorción entre Electronic Data Systems Colombia Limitada [la absorbente] y Hewlett Packard Colombia Ltda [la absorbida]. La absorbente cambió su nombre y adoptó la razón social de la absorbida.

El porcentaje de participación de las compañías en el proceso de fusión fue: Electronic Data Systems Colombia S.A. [hoy Hewlett Packard Colombia S.A.], la absorbente, de **4.39%** y el de Hewlett Packard Colombia Ltda (absorbida) del 95.61%, hecho no discutido en el proceso.

El 19 de abril de 2011, la demandante [la absorbente] presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, que corrigió provocadamente el 24 de octubre de 2012, en las que liquidó "compensaciones" por un total de \$11.773.218.000.

Mediante los actos demandados, del valor declarado por compensaciones, la administración aceptó \$4.491.750.523 correspondientes a "exceso de renta presuntiva compensada en 100%", concepto y valor no discutidos en el proceso. Del monto correspondiente a pérdidas [\$7.281.467.550], la DIAN desconoció \$6.961.811.000, al considerar que el monto máximo a compensar para el año 2010 era de \$319.656.000, equivalente al 4.39%, esto es, al porcentaje de participación de la sociedad absorbente en la fusión.

La demandante acepta que las pérdidas objeto de la compensación en discusión [\$7.281.467.550] provienen de Electronic Data Systems Colombia Limitada [la absorbente], concretamente por los años 2004 [\$1.140.609.114] y 2007 [\$6.140.858.436].

No es objeto de apelación si las actividades económicas de las sociedades que intervinieron en la fusión eran las mismas o no, por lo que el requisito del inciso quinto del artículo 147 del E.T, en el sentido de que sí lo son, se entiende satisfecho.

De los hechos descritos, la Sala encuentra que en la declaración de renta del año gravable 2010, la demandante, quien participó en el proceso de fusión por absorción como absorbente, compensó con la renta líquida ordinaria del ejercicio, las pérdidas fiscales que ella misma sufrió en años anteriores a la fusión.

Se advierte que no puede aplicarse el inciso primero del artículo 147 del E.T. que regula la compensación de pérdidas de todas las sociedades en general, como lo pretende la demandante, pues debe tenerse en cuenta que, en virtud del proceso de fusión por absorción, la demandante integró a su patrimonio, el patrimonio de la absorbida, por lo que, como ya se indicó, la norma aplicable es la especial, contenida en el inciso segundo del mismo artículo, que regula la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión.

Así, según la regla especial del inciso segundo del artículo 147 del E.T, la sociedad absorbente solo **puede** compensar, con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, "las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante".

Al respecto, en la sentencia de unificación CE – SUJ-4-003 de 29 de octubre de 2020, la Sala precisó lo siguiente:

"Se observa que la fusión por absorción implica un proceso de integración patrimonial por la transferencia a título universal de bienes y obligaciones de las sociedades absorbidas -que se disuelven sin liquidarse-, en favor de la absorbente, que incide en su estructura societaria y en las rentas líquidas que obtiene, lo cual genera desequilibrio frente a las pérdidas de ejercicios anteriores, que materialmente fueron sufridas por una estructura societaria y patrimonial diferente.

Por ello, como la renta líquida de la sociedad absorbente no corresponde a la misma estructura societaria que generó las pérdidas, en virtud del principio de neutralidad tributaria resulta inaplicable el inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que la compensación no solo depende de la existencia de pérdidas fiscales, sino de rentas líquidas, para el caso, obtenidas con posterioridad a la fusión.

Sin embargo, lo anterior no impide que las absorbentes compensen sus propias pérdidas en los términos del inciso segundo del artículo 147 Ib., que las limita a su porcentaje de participación en el patrimonio de la compañía resultante de la fusión, o que equilibra la neutralidad entre pérdidas y rentas líquidas, atiende la capacidad de pago y evita la obtención de beneficios fiscales ajenos a su realidad económica.

En ese sentido, el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario permite que la sociedad absorbente compense «las pérdidas fiscales

sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante».

Por lo anterior, la Sala considera que para hacer efectivos los principios de justicia, equidad y neutralidad tributaria, se debe interpretar que las sociedades «fusionadas» a que alude el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario son aquellas que participan o intervienen en el proceso de fusión, y que incluyen a las sociedades absorbentes y a las absorbidas, quienes pueden compensar sus propias pérdidas «hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante».

Por esta razón y conforme a la regla de unificación ya indicada, las pérdidas fiscales que la actora podía compensar como sociedad absorbente, con las rentas líquidas ordinarias obtenidas con posterioridad a la fusión “no podrían sobrepasar el límite equivalente al 4.39% del patrimonio integrado en la fusión”, porcentaje de participación que, como fusionada absorbente, aportó a la fusión.

Por lo anterior, le asiste razón a la demandada en cuanto a que es procedente el desconocimiento de los \$6.961.811.000 del valor de la compensación por pérdidas fiscales declarado, como lo determinó en los actos demandados.

### **Sanción por inexactitud**

La Sala encuentra que, en la declaración de renta del año gravable 2010, la actora incluyó compensaciones que desconocen lo previsto en el inciso segundo del artículo 147 del E.T. de las que derivó un mayor saldo a favor, hecho sancionable previsto en el artículo 647 del E.T., por lo que es procedente mantener la sanción por inexactitud impuesta.

Además, no existe diferencia de criterio sobre cuál es la norma aplicable en este caso, si el inciso primero o el inciso segundo del artículo 147 del E.T. La aplicación del inciso primero de la norma en mención por parte de la demandante, obedece a la particular interpretación que hizo de los dos incisos en mención, por lo que se presenta un desconocimiento del derecho de su parte.



Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016, la sanción debe reducirse, pues se determinó oficialmente con fundamento en el artículo 647 del E. T., conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente.

En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en esta providencia y el determinado privadamente.

Por tanto, se impone revocar la sentencia apelada para anular parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se practica nueva liquidación para reflejar lo decidido en esta providencia, así:

<b>Hewlett Packard Colombia Ltda. antes Electronic Data Systems Colombia Lim</b>				
Impuesto de Renta y complementarios				
Año gravable 2010				
<b>Conceptos</b>	<b>V/r determinado</b> <b>L.O.R.</b>	<b>V/r declarado</b> <b>Corrección</b>	<b>V/r determinado</b> <b>R.R.R.</b>	<b>V/r determ</b> <b>C.E.</b>

Total ingresos brutos	855.979.481.000	855.979.481.000	855.979.481.000	855.979.481.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	16.995.120.000	16.995.120.000	16.995.120.000	16.995.120.000
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	0	0	0	0
Total ingresos netos	838.984.361.000	838.984.361.000	838.984.361.000	838.984.361.000
Total costos	636.510.647.000	636.510.647.000	636.510.647.000	636.510.647.000
Total deducciones	169.395.657.000	169.395.657.000	169.395.657.000	169.395.657.000
Renta líquida del ejercicio	33.078.057.000	33.078.057.000	33.078.057.000	33.078.057.000
Compensaciones	4.811.407.000	11.773.218.000	4.811.407.000	4.811.407.000
Renta líquida	28.266.650.000	21.304.839.000	28.266.650.000	28.266.650.000
Renta presuntiva	5.418.279.000	5.418.279.000	5.418.279.000	5.418.279.000
Renta líquida gravable	28.266.650.000	21.304.839.000	28.266.650.000	28.266.650.000

Ganancias ocasionales gravables	0	0	0	0
Impuesto sobre renta gravable	9.327.995.000	7.030.597.000	9.327.995.000	9.327.995.000
Impuesto neto de renta	9.327.995.000	7.030.597.000	9.327.995.000	9.327.995.000
Total impuesto a cargo	9.327.995.000	7.030.597.000	9.327.995.000	9.327.995.000
Anticipo por el año gravable	0	0	0	0
Total retenciones año gravable	41.214.296.000	41.214.296.000	41.214.296.000	41.214.296.000
<b>Sanciones</b>	5.739.948.000	1.032.056.000	4.707.893.000	<b>3.329.400.000</b>
Total saldo a pagar	0	0	0	0
<b>Total saldo a favor</b>	26.146.353.000	33.151.643.000	27.178.408.000	<b>28.556.000.000</b>

El cálculo de la sanción por inexactitud queda así:

Saldo a favor declarado en la corrección (sin sanción)	34.183.699.000
Saldo a favor determinado sin sanción	31.886.301.000

Diferencia saldo a favor	<b>2.297.398.000</b>
Por porcentaje de sanción inexactitud	100%
Sanción por inexactitud determinada	2.297.398.000
Más sanciones declaradas aceptada como reducida en la corrección	1.032.056.000
<b>Total renglón sanciones</b>	<b>3.329.454.000</b>

Por lo anterior, la Sala decide revocar la sentencia apelada. En su lugar, declara la  **nulidad parcial**  de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, fija como saldo a favor de la actora, por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, el valor determinado en la liquidación practicada en esta providencia.

### **Condena en costas**

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en este asunto.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

**FALLA**

**1. DECLARAR FUNDADO** el impedimento manifestado por la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, se le declara separada del conocimiento de este proceso.

**2. REVOCAR** la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000052 del 22 de agosto de 2012 y de la Resolución 900.084 del 24 de septiembre de 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, respectivamente, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 presentada por la actora.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR como** saldo a favor de la actora, por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, el valor determinado en la liquidación que está en la parte motiva de esta providencia.

**3. SIN CONDENA** en costas.

**4. RECONOCER** a YOMAIRA HIDALGO ANÍBAL como apoderada de la parte demandada, en los términos del memorial que está en el folio 26 del cuaderno del recurso.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

*(Con firma electrónica)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Con firma electrónica)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

*(Con firma electrónica)*

**EFRAÍN GÓMEZ CARDONA**

Conjuez

Mediante Escritura Pública 2404 del 13 de septiembre de 1994 de la Notaría 16 de Santafé de Bogotá, inscrita en el registro mercantil el 15 de septiembre de 1994, se constituyó la sociedad comercial "Electronic Data Systems Colombia S.A.". Por Escritura Pública 561 del 17 de marzo de 2009, inscrita el 19 de marzo de 2009, la sociedad cambió su nombre por el de "**Electronic Data Systems Colombia Limitada**". Posteriormente, por Escritura Pública 2613 el 26 de octubre de 2009, inscrita en el registro mercantil el 29 de octubre de 2009, la sociedad cambió su nombre por el de "Hewlett Packard Colombia Ltda", sigla HP, según certificado de existencia y representación legal que está en el folio 43 c.p.

Fls 49 a 61 c.p.

< Fls. 62 a 73 c.p.2

Exp. 25000-23-27-000-2007-00256-01 (17450) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Folios 145, 152 a 156 c.p.

Sentencia C-540 de 2005, M. P. Humberto Sierra Porto.

La Corte Constitucional señaló que las minoraciones estructurales *"representan simplemente un reconocimiento de los principios de tributación, y sin ellas el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos equitativos y progresivos"*.

Sentencia CE- SUJ-4-003 de 29 de octubre de 2020, C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.

El artículo 98 de la Ley 1607 de 2012, que introdujo al ordenamiento fiscal los artículos 319-3 a 319- 9 del Estatuto Tributario, regula los requisitos de los diferentes tipos de fusiones, y cuando se consideran ventas gravadas de bienes y derechos societarios.

Lo anterior fue puesto de presente en los antecedentes legislativos de la Ley 788 de 2002 (Acta de presentación del Proyecto de Ley 80 de 2002), en los que el Ministerio de Hacienda precisó que *«se regula lo correspondiente a las pérdidas asociadas a los procesos de fusión y escisión de sociedades, cuidando que los mismos sean neutrales con los procesos de reorganización empresarial, de modo que se evite su utilización para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica»*. Cámara de Representantes Gaceta 398-2-C. – Cfr. Oficio DIAN 031346 del 24 de diciembre de 2019.

A partir de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, la DIAN puede aplicar la figura de *«abuso tributario»* a que aluden los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario, cuando una operación o una serie de operaciones involucre *«el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional»*.

Exp 23419, C-P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Cfr. fls 20 y 119 c.p.

C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.

Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:/ "Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo./ [...]/ Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.

CPACA. Art. 188. Condena en costas. "Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".